

---

## A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO ORGANIZACIONAL COMO SUPORTE AO CONTROLE GERENCIAL

### LA IMPORTANCIA DEL PRESUPUESTO ORGANIZACIONAL COMO SOPORTE DEL CONTROL GERENCIAL

ZANOTTO, Gerson <sup>1</sup>

**Resumo:** Este trabalho tem como objetivo identificar a importância do orçamento organizacional como suporte ao controle gerencial na implementação do planejamento estratégico empresarial. A metodologia caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e descritiva, através da coleta de dados de empresas de médio/grande porte situadas no sul do Brasil que atuam no ramo de alimentos e/ou suprimentos. As análises foram realizadas através de relatórios e dados publicados e informações coletadas através de entrevistas realizadas com gestores, diretores e gestores financeiros destas empresas. Foi possível elaborar os meios e métodos utilizados por estas organizações que resumem um modelo de implantação do orçamento empresarial, bem como apresenta os benefícios obtidos através dos indicadores da relação orçamento previsto versus gastos efetivos. As análises demonstram a relevância e importância quando estas ferramentas, somada a diversas outras utilizadas em cada caso específico, ganha eficácia e conexão com business inteligente, melhorando os processos de gerenciamento do desempenho e controle institucional.

**Palavras Chaves:** orçamento; controle; gestão.

*Resumen:* Este trabajo tiene como objetivo identificar la importancia del presupuesto organizacional como soporte al control gerencial en la implementación de la planificación estratégica empresarial. La metodología se caracteriza como investigación bibliográfica y descriptiva, a través de la recolección de datos de empresas medianas / grandes ubicadas en el sur de Brasil que operan en el negocio de alimentos y / o insumos. Los análisis se realizaron a través de informes y los datos publicados y la información recopilada a través de entrevistas con gerentes, directores y gerentes financieros de estas empresas. Fue posible elaborar los medios y métodos utilizados por estas organizaciones que resumen un modelo para la implementación del presupuesto corporativo, así como presentar los beneficios obtenidos a través de los indicadores del presupuesto estimado versus los gastos reales. Los análisis demuestran la relevancia e importancia cuando estas herramientas, sumadas a varias otras utilizadas en cada caso específico, ganan efectividad y conexión con negocios inteligentes, mejorando la gestión del desempeño y los procesos de control institucional.

*Palabras llave:* presupuesto; control; administración.

---

<sup>1</sup> Especialista em Controladoria e Finanças - gersonzanotto@hotmail.com

## INTRODUÇÃO

As empresas estão passando por mudanças que possibilitam aos consumidores o acesso a uma ampla e completa gama de produtos que são oferecidos no mercado. As circunstâncias geradoras dessa situação são as constantes mudanças tecnológicas, as novas descobertas científicas, as transformações e reconfigurações dos mercados, o aumento da concorrência, a presença de diferentes segmentações de mercado, a diminuição do tempo do ciclo de vida útil dos produtos, os acréscimos nos custos de distribuição e produção. Dessa forma, as empresas e as pessoas estão cada vez mais pressionadas, exigidas, no sentido de procurar formas e alternativas diferenciadas para que possam se manter no mercado a competição e a concorrência internacional fazem com que as elas busquem melhores técnicas e tecnologias para o desenvolvimento e a fabricação e cheguem à maior qualidade de produtos e serviços. Essa nova configuração do trabalho exige mudanças, que por sua vez exigem criatividade e respostas estratégicas.

Neste contexto o estudo tem como objetivo identificar a importância do orçamento organizacional como suporte ao controle gerencial na implementação do planejamento estratégico empresarial. O presente trabalho justifica-se pela relevância da aplicação do planejamento orçamentário no controle gerencial das organizações, onde evita desperdícios desordenados e sem critérios de recursos assegurando um emprego mais eficiente.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 PLANEJAMENTO

As organizações vivem em um ambiente competitivo, onde a conquista e a manutenção de áreas de mercado são consideradas como bases de crescimento e desenvolvimento organizacional. Além disso, a eficácia das organizações depende de sua capacidade de adaptação e de resposta rápida às novas demandas, tendo em vista as frequentes transformações ambientais. O planejamento, através da implementação de mecanismos e procedimentos sistemáticos, visa alcançar o

ajustamento adequado entre a organização e o ambiente. Também garante, mediante um processo da análise de ameaças e oportunidades, a sobrevivência ao longo do prazo além do domínio gerencial da organização.

Martins e Guindani (2012) explicam que no mundo que consultores, palestrantes profissionais, articulistas de plantão possuem soluções mirabolantes mágicas para propiciar sucesso aos negócios, há muita confusão conceitual. Por exemplo, uma empresa tem interesse em melhorar sua estratégia através de uma melhoria no seu processo produtivo, imediatamente um “palpiteiro” de plantão, que geralmente não entende nada de estratégia sugere: “*lean manufacturing*”. Obviamente há benefícios em implementar *lean manufacturing*, mas dentro da ótica tratada neste livro, onde estratégia é adaptação ambiental, com base em no padrão de decisões empresariais, este “palpite” talvez não ser a melhor solução. Antes de “palpitar” o nosso “palpiteiro de plantão” deve analisar o ambiente interno e o ambiente externo da organização e analisar se a sugestão *lean manufacturing* proporcionará um com ajuste entre o que acontece dentro e fora da organização.

Para as organizações modernas, é muito importante o uso do planejamento. Planejar é escrever o que se pretende para o futuro. É algo que deve ser definido pelas empresas para que essas possam traçar/delinear um caminho a ser seguido. Quando os empresários começam a colocar suas ideias no papel, tudo começa a ficar mais claro para a organização. Às vezes, é complicado entender o que alguns diretores/dirigentes querem dizer com tais ações. No entanto, quando estes começam a utilizar o planejamento de forma eficiente, eficaz e efetiva, essas ideias começam a ficar mais fáceis de serem entendidas e por consequência implantada.

O objetivo do planejamento é fortalecer aos gestores e suas equipes uma ferramenta que os munície de informações para a tomada de decisão, ajudando-as a atuar de forma proativa, antecipando-se às mudanças que ocorrem no mercado em que atuam ser uma efetiva ferramenta de gestão empresarial, que consiste em etapas deliberadamente fundamentadas num desejo (objetivo), visando concretizar uma meta. (ANDIO e FAVA, 2002, p. 27).

A administração é capaz de planejar e controlar o destino de uma empresa a longo prazo por meio de uma série contínua de decisões bem concebidas. O conceito

está associado ao planejamento da prosperidade, em vez de se deixar tudo ao acaso. Estratégia refere-se a um plano geral de ação para atingir metas e objetivos comuns.

A partir do momento em que a organização sabe quais são suas estratégias genéricas, ela precisa implementá-las. Os sistemas organizacionais e de gerenciamento dos quais a estratégia necessita devem ser colocados em prática. O controle consiste em monitorar e avaliar todo o processo para melhorá-lo e assegurar um funcionamento adequado.

## 2.2 ORÇAMENTO

O orçamento é uma forma de expressão do planejamento estratégico em números, ou seja, é uma expressão quantitativa e formal dos planos da organização. Segundo Moraes e Sá (2005), embora o orçamento empresarial sirva para balizar receitas, despesas e investimentos, esta não é sua principal função, pois as receitas e despesas não são causa, é consequência. O objetivo do orçamento é priorizar e compatibilizar as diversas políticas da empresa, de tal modo que estas não se inviabilizem mutuamente.

No entanto, vale ressaltar que não se deve elaborar um orçamento apenas reajustando o passado. Este deve ser levado em consideração, mas o foco deve estar nas mudanças futuras que podem ocorrer. Isso porque o passado não necessariamente se repetirá, como o orçamento deve ter utilidade prática, com uma execução possível, o passado só serve como modelo ou referência. O que se busca ao elaborar um planejamento orçamentário é construir um modelo que, simplificada, represente a realidade econômica e financeira e que projete o futuro, ou seja, que faça previsão de tendências.

Segundo Moraes e Sá (2005), há dois tipos de orçamento: o orçamento operacional e o estratégico. O primeiro é baseado em atividades, autoriza despesas, controla a eficiência dos processos, entre outros. Já o segundo permite que os gestores se preparem para desafios futuros e redefinem os rumos, enfim, tomem decisões que influenciem o alcance dos resultados esperados.

Finalmente, segundo Moraes e Sá (2005), a empresa ao preparar o orçamento está refletindo sobre suas atividades. Assim, é uma oportunidade para avaliar seu desempenho, procurando identificar e corrigir ineficiências. Em outras palavras, é uma

possibilidade de acompanhamento do planejamento, garantindo a realização do que foi planejado.

Aparentemente, o orçamento como ferramenta de gestão está presente no convívio do ser humano desde a idade das cavernas, quando já era necessário estabelecer previsões de alimentos com base em informações e cenários internos e externos. Nesse sentido, a sociedade vem evoluindo em seus sistemas coletivos e instituições até o estabelecimento do termo inglês budget, que representa a tradução para português de “orçamento”. O orçamento como ferramenta de gestão social tem origem na própria sobrevivência do indivíduo, sendo adaptado e utilizado nas organizações públicas e privadas como forma de planejamento e controle.

Nas organizações públicas brasileiras, o orçamento é estabelecido como forma obrigatória de planejamento municipal, estadual e federal, estabelecendo uma relação de governança em seus estágios de elaboração e execução. Já nas organizações privadas, a utilização do orçamento é percebida por alguns gestores como uma forma interessante de estabelecer planos e controles de custos, médios e longo prazo, embora algumas observações divergentes sejam igualmente relatadas.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e descritiva, através da coleta de dados de empresas de médio/grande porte situadas no sul do Brasil que atuam no ramo de alimentos e/ou suprimentos.

De acordo com Marconi e Lakatos (2002), a pesquisa documental é aquela em que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, e que constitui o que se denomina de fontes primárias. Na pesquisa documental, consultamos o estatuto, o site do clube, arquivos diversos, os panfletos e os cartazes de divulgação dos eventos e programações de lazer, além de outros documentos que tratam da gestão, como tabelas de programações e listas dos eventos.

A pesquisa documentada foi a técnica utilizada para a coleta de dados, uma vez que, segundo Beuren (2006, p.89), é o tipo de pesquisa que se baseia em “materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com objetivos de pesquisa.”.

As análises foram realizadas através de relatórios e dados publicados e informações coletadas através de entrevistas realizadas com gestores, diretores e

gestores financeiros destas empresas.

#### 4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

O orçamento apresenta-se com o objetivo geral de servir como plano e controle, tendo como ponto fundamental o estabelecimento de objetivos distintos a cada área da organização, alinhando-as sob um enfoque virtuoso congruente. Temos a seguir alguns dos principais objetivos específicos do orçamento nas organizações:

- a) controlar (sistema de autorização);
- b) estabelecer projeções;
- c) estabelecer coordenação;
- d) estabelecer uma fonte de informação;
- e) estabelecer alinhamentos gerais em áreas específicas;
- f) entre outros.

Numa empresa o objetivo geral deve apresentar-se segmentado em objetivos específicos, que mostraram seu nível de complexidade de acordo com o tamanho da organização. Para Padoveze (2004, p. 127), orçamento pode ser definido como a representação quantitativa de um plano de ação (PA) com o objetivo de estabelecer previsões e controles. Nesse sentido, o orçamento como ferramenta de gestão vem sendo utilizado por organizações públicas e privadas como forma auxiliar de planejamento e estabelecimento de estratégias.

##### 4.1. CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Numa empresa o objetivo geral deve apresentar-se segmentado em objetivos específicos, que mostraram seu nível de complexidade de acordo com o tamanho da organização. O orçamento deve prever a relação de objetivos gerais e específicos, envolvendo todas as áreas de uma organização, nesse sentido o pleno entendimento e reflexão do orçamento por parte de todos os envolvidos diretos e indiretos pode facilitar o sucesso. Algumas características são importantes no estabelecimento de um processo orçamentário:

---

A - Alinhamento Organizacional
B - Envolvimento
C - Análise Ambiental
D - Valorização
E - Flexibilidade
F - Dinamicidade
G - Adaptação
H - Motivação
I - Cenários

Fonte: Guindani, et al.,2010

#### A - ALINHAMENTO ORGANIZACIONAL

A maioria das empresas tem sua missão e visão bem definida, ou pelo menos um objetivo genérico, que eventualmente está apenas na “cabeça” do gestor. Nesse sentido, o alinhamento do orçamento com o “que a empresa quer” é de extrema importância para sua efetiva relação como ferramenta de gestão, caso contrário, as necessidades da empresa podem apresentar-se distintas das suas práticas rotineiras de controle e conseqüentemente dos objetivos específicos determinados, podendo gerar uma perspectiva de não orientação impactante nos resultados.

#### B - ENVOLVIMENTO

O envolvimento de todos os gestores diretos e indiretos da empresa no processo orçamentário é importante para que os objetivos de cada área estejam efetivamente alinhados aos objetivos da empresa e principalmente para que os objetivos das áreas sejam possíveis e contributivos para a geração de valor na empresa.

#### C - ANÁLISE AMBIENTAL

A análise dos ambientes internos e externos na elaboração do orçamento é relevante para o aproximado entendimento das previsões a serem realizadas. Essas previsões devem observar com bastante cautela as variáveis que podem interferir de forma direta ou indireta na realidade futura da empresa. Para tal, geralmente são utilizadas análises econômicas, sociais, setoriais, culturais, políticas, estruturais, financeiras, ambientais, entre outras.

#### D - VALORIZAÇÃO

A valorização dos esforços individuais e grupais é uma alternativa relevante quando se pretende envolver os interessados diretos e indiretos da organização de uma forma contributiva. Essa valorização pode ser estabelecida por meio de prêmios por objetivos atingidos, flexibilidade operacionalizada e redes cooperativas estabelecidas.

#### E - FLEXIBILIDADE

A dinamicidade dos negócios, setores e da economia não mais surpreende os gestores, afinal, estar preparado para as constantes mudanças é de extrema importância nos dias de hoje. Nesse sentido, o orçamento deve ser flexível, possibilitando observar desvios padrões para situações atípicas ocorridas no ambiente interno ou externo. Essa flexibilidade pode ser alcançada por meio da determinação de desvios padrões para cada objetivo, possibilitando ao gestor da área analisar com liberdade as oportunidades e ameaças que justifiquem o não atendimento do objetivo ou até da sua superação.

#### F - DINAMICIDADE

A relação de flexibilidade torna-se mais virtuosa se aliada a características de dinamicidade. Trata-se de uma interessante característica, pois sugere a capacidade de acompanhar os eventos temporais influenciadores do negócio. Embora, em sua maioria, o orçamento utilize informações do passado para estabelecer previsões futuras, o orçamento deve acompanhar as tendências atuais e futuras.

#### G - ADAPTAÇÃO

O orçamento deve ser estabelecido em um ambiente compatível com suas necessidades, adaptando-se as capacidades estruturais, de tecnologia e recursos humanos da empresa. Caso contrário, pode-se pretender utilizar uma ferramenta mais evoluída do que seu próprio ambiente de aplicação, gerando incompatibilidade entre os objetivos da empresa, suas estratégias, estruturas e ferramentas de gestão.

## H - MOTIVAÇÃO

Transferir motivação por meio de uma ferramenta de controle pode ser o principal desafio do orçamento. No entanto, ao observar o orçamento como uma maneira de desafiar de forma “sadia” os colaboradores da empresa, evitando frustrações ou situações vexatórias aos gestores e responsáveis, pode-se estabelecer um ambiente democrático, realista, cooperativo e motivador, convidando todos os envolvidos a colaboração no ambiente hostil do mercado.

## I - CENÁRIOS

Estar pronto para situações fáceis e difíceis faz parte do dia a dia das empresas. Nesse sentido, o orçamento como ferramenta de previsão deve estabelecer diferentes cenários, prevenindo os gestores de variáveis positivas e negativas no decorrer do tempo. Após o entendimento das características desejáveis a um orçamento, pode-se observar que eventualmente nem todas são contempladas, gerando diferentes formas de estabelecer um processo de orçamento. Assim, é possível verificar que existem vários tipos de orçamento.

### 4.2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento aplicado a organizações privadas tem como principal objetivo a implementação dos programas do planejamento estratégico, sugerindo a utilização de um processo administrativo contínuo de longo desenvolvimento. Por meio de estudos e análises, determinam-se objetivos específicos que são direcionados a metas com datas pré-estabelecidas, que passam a ser interpretadas como deadlines, ou seja, datas limitadas para alcance de objetivos.

Estes serão analisados e reavaliados posteriormente, gerando um processo de maturação, execução e análise, tendo como etapas do processo: a elaboração, discussão, aprovação, execução, análise e reavaliação. Cada uma das etapas observa um delicado desenvolvimento que deve observar as nove características destacam (alinhamento organizacional, valorização, envolvimento, análise ambiental, flexibilidade, dinamicidade, adaptação, motivação e cenários). Observe a seguir o contexto geral de cada uma das etapas do processo orçamentário.

#### 4.2.1 Elaboração do orçamento empresarial

O orçamento em organizações privadas tem início na decisão de implantar e utilizar uma ferramenta de gestão e controle. Nesse sentido, a elaboração de um orçamento inicial deve ser pautada em alguns princípios básicos:

- a) a elaboração deve estar pautada na contribuição de todos os gestores e responsáveis das áreas específicas da empresa;
- b) deve ser flexível e dinâmico, para que a etapa posterior (discussão) possibilite o recebimento de novas contribuições;
- c) por meio do estabelecimento de variáveis, deve prever cenários desfavoráveis e favoráveis, possibilitando determinar planos de ação secundários;
- d) deve estar alinhado com os objetivos organizacionais;
- e) deve prever objetivos e metas reais as áreas e departamentos específicos; entre outras.

Após a percepção dos princípios aplicados na fase de elaboração, vamos observar a estrutura básica de um orçamento a ser elaborada. Essa estrutura deve contemplar planos e previsões financeiras de receitas e despesas para determinado período, alinhando as ações financeiras com as ações operacionais, gerando um plano operacional que deve contemplar:

#### ORÇAMENTO OPERACIONAL

- |   |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"><li>A. orçamento de vendas;</li><li>B. orçamento de logística;</li><li>C. orçamento de fabricação;</li><li>D. orçamento de gastos (custos e despesas);</li><li>E. orçamento financeiro.</li></ol> |
|---|

Fonte - Guindani et al. , 2010

#### A - Orçamentos de vendas

O orçamento de vendas deve prever uma relação provável de demanda, com base numa pesquisa de mercado, que prescreva o tamanho aproximado do mercado

consumidor do bem ou do serviço e sua respectiva previsão de participação nesse mercado, alimentando com informações os demais orçamentos específicos, para que seja possível estabelecer uma estratégia de oferta.

O controle é estabelecido por meio de três principais informações: a previsão, a realização e sua respectiva justificativa. A previsão apresenta-se separada em três cenários, que podem variar de acordo com cada caso. Três cenários são estabelecidos (negativo, provável e positivo), os quais devem ser elaborados com base em sérias pesquisas que apresentam evidências presentes que possibilitem estabelecer tendências futuras. A comparação da previsão com a realização das vendas de cada produto possibilita estabelecer uma análise de qual cenário foi correspondido, alinhando as expectativas dos gestores e investidores com a realidade apresentada, sendo, ainda, interessante apresentar uma justificativa, que servirá para auxiliar no entendimento das disfunções do presente orçamento e para alimentar as informações para elaboração do próximo ciclo orçamentário.

#### B - Orçamento logística

O orçamento de logística deve ser baseado nas necessidades apresentadas no orçamento de vendas, verificando a viabilidade logística, de fornecimento de insumos, estocagem e distribuição necessários para o desenvolvimento do orçamento de fabricação.

#### C - Orçamento de fabricação

O orçamento de fabricação deve prever a viabilidade estrutural, de tecnologia e de mão de obra necessários para atender as demandas do orçamento de vendas. A elaboração do orçamento de fabricação deve ser pautada no mapeamento das estruturas existentes e seus respectivos processos, o que possibilitará a identificação de gargalos e restrições, auxiliando nas decisões de investimentos em estrutura, tecnologia ou pessoal.

#### D - Orçamentos de gastos

O orçamento de gastos (custos, despesas e investimentos) deve ser elaborado com base nas ações dos demais orçamentos, levantando os gastos administrativos (despesas), operacionais (custos) e de investimentos necessários à

operacionalização das ações de publicidade e propaganda, comissões de vendas, salários e encargos, máquinas e equipamentos, entre outros. O orçamento de gastos deve ser estruturado de acordo com o método de custeio utilizado pela empresa, pois o tipo de classificação entre custos, despesas e investimentos depende do método aplicado, dentre os principais destacam-se: custeio por absorção; custeio por atividade (abc); e custeio direto ou variável.

#### E - Orçamento financeiro

O orçamento financeiro é alimentado pelas informações do orçamento de gastos e confronta com as previsões quantitativas de vendas, estabelecendo uma perspectiva de análise de viabilidade financeira, com abordagens de retorno e risco. Esse orçamento serve como base para a elaboração das projeções de resultado, possibilitando relacionar duas formas de controle interessantes: o controle de caixa e o controle de resultado. O orçamento de caixa prevê a previsão e controle das entradas e saídas do caixa, sendo regido pelo método de caixa, já no controle de resultado são abordados todas as receitas e gastos (custos, despesas e investimentos), independente de seus efetivos recebimentos ou pagamentos, sendo regidos pelo método da competência.

Com base nas informações do orçamento de vendas, do orçamento de gastos, e da política de recebimentos e pagamentos da empresa o orçamento financeiro de caixa estabelece a previsão e controle das efetivas entradas e saídas de caixa, possibilitando a identificação preventiva de períodos de falta ou excesso de valores em caixa, potencializando o investimento em aplicações financeiras (em caso de excesso de caixa) ou alertando para futuras necessidades de empréstimos (em caso de falta de caixa).

O orçamento financeiro de caixa deve ser apresentado período a período, com suas expectativas e previsões de entradas, saídas e saldos em paralelo à realização efetiva e suas respectivas justificativas, se relevantes. Já o orçamento financeiro de resultado prevê o planejamento e o controle das receitas e gastos, independente da sua geração de entrada ou saída de caixa, abordando todas as formas á vista ou a prazo de resultado. Observe a seguir a estrutura proposta de um orçamento financeiro de resultado para empresas que utilizam o método de custeio direto e são regidas pelo lucro real: vale lembrar que a estrutura dos orçamentos por áreas (vendas,

logística, fabricação, gastos e financeira) deve ser adaptada à estrutura e aos objetivos de cada empresa, não devendo ser estruturado de forma que sua implantação gere aumento de consumo de recursos sem expectativa de planejamento e controle relevante. Após a adaptação e customização da estruturação do orçamento, observando seus princípios e áreas, passa-se para a etapa de discussão, que será abordada no item a seguir.

#### 4.2.2 Discussão do orçamento empresarial

A etapa de discussão pressupõe que a estrutura apresentada pela etapa de elaboração deva ser refletida antes da efetiva aprovação e execução do orçamento. Nessa etapa, é importante que todos os envolvidos diretos e indiretos no processo de gestão estejam presentes em mais de um momento de discussão, verificando se todas as variáveis internas e externas foram contempladas, se existem cenários relacionados a perspectivas positivas e negativas, se as perspectivas da elaboração estão alinhadas aos objetivos da organização, entre outros.

A discussão deve ser direcionada para a aprovação do orçamento, oferecendo correções e contribuições para que, a partir de então, todos os gestores e responsáveis sintam-se responsáveis e participativos na elaboração das pretensões, favorecendo o constante controle durante a execução. Após a elaboração e uma responsável discussão a respeito do conteúdo contemplado no orçamento, a aprovação deve ocorrer de forma conjunta, estabelecendo um instantâneo sentimento de motivação aos gestores, que devem, a partir de então, estabelecer estratégias e táticas para o cumprimento das metas estabelecidas. A fase de execução é considerada desafiadora no processo orçamentário. Isso ocorre devido à necessidade de controlar a execução das ações em prol dos objetivos previstos no orçamento. Nessa fase, o controle e a atenção a novos acontecimentos que estejam relacionados fora das previsões são de extrema importância. No entanto, o controle deve ser estabelecido de forma discreta e cooperativa, valorizando a pro atividade dos envolvidos, evitando pressões desnecessárias e concorrências excessivas.

Durante o processo de execução, é interessante que os indicadores estabelecidos como forma de controle sejam constantemente mensurados e analisados, possibilitando o estabelecimento de ações preventivas a eventos futuros,

evitando ações corretivas e desgastantes. As análises realizadas sob o orçamento empresarial podem ser oriundas das mais diversas áreas da empresa. Isso ocorre devido à diversidade de informações originadas pelo planejamento estratégico da empresa e pelas suas mais variadas aplicações e controles. Nesse sentido, a fase de análise pode ocorrer em paralelo à execução ou final da execução. Nesse sentido, destaca-se a importância de a realização das análises serem realizadas em paralelo ao processo de execução, que pode gerar providências antecipadas e preventivas a situações atípicas.

Seja durante ou ao final da fase de execução, o objetivo principal da análise é verificar se as metas estabelecidas nos orçamentos das áreas foram plenamente, parcialmente ou até não foram contemplados no período estabelecido e suas respectivas causas, gerando uma base de dados e informações de apoio para a realização da reavaliação das ações do orçamento, a promoção de mudanças no tempo necessário, entre outras providências. A fase de reavaliação corresponde à denominada análise após ação (APA), que tem como principal objetivo analisar de forma crítica metas, ações, retornos e riscos do orçamento após sua efetiva execução, gerando uma base epistemológica para a elaboração do próximo orçamento, que deverá estabelecer objetivos, metas e formas de controle para o próximo período.

Essa reavaliação deve levar em conta todo o histórico das diversas variáveis de análise percebidas no orçamento, além das variáveis até então não identificadas como meritórias de análise e mensuração. Percebendo as relações de causa e efeito de cada variável no orçamento, avaliando seus impactos positivos, negativos ou nulos nos resultados realizados. O confronto entre o que se esperava (previsto) e o que efetivamente ocorreu (realizado) estabelece uma rica base quantitativa das eventuais disfunções, subestimações ou superestimações registradas no orçamento.

Vale ressaltar que o desenvolvimento de cada uma das etapas sugeridas depende do tamanho da empresa, que deve estabelecer uma estrutura orçamentária que efetivamente gere valor na organização, potencializando sua gestão no estabelecimento de estratégias. Geralmente, a forma de utilização do orçamento como ferramenta de planejamento e controle depende do tamanho da empresa. Em empresas de pequeno porte, o orçamento costuma ser aplicado de forma integrada, em uma única etapa que corresponde à previsão de vendas até a relação financeira, sendo realizado mensalmente e acompanhado de perto pelo executivo principal. Já em

empresas de médio porte, o processo orçamentário corresponde a uma separação em objetivos específicos de forma mais segmentada, geralmente com periodicidade semestral e com processos e disfunções flexíveis e análises de variáveis externas são realizadas com critérios não científicos. Com relação à prática do orçamento em grandes empresas, essa apresenta-se complexa e segmentada em várias áreas específicas, que apresentam objetivos e metas que, embora aparentemente pareçam distintas, corroboram entre si em busca de um objetivo global único, com periodicidade anual dentro de um planejamento estratégico de longo prazo com análises e reavaliações constantes. Além do tamanho da empresa, o orçamento deve ser estabelecido em áreas específicas, podendo ser aplicado com sucesso em vários casos. Observe a seguir algumas áreas de aplicação:

- a) comercial;
- b) controladoria;
- c) finanças;
- d) contabilidade;
- e) operações;
- f) distribuição;
- g) recursos humanos;
- h) entre outros.

A junção dessas áreas corresponde à estruturação de uma empresa por completo. Vale ressaltar que as organizações apresentam diferentes características, devendo ser analisado caso a caso.

#### 4.2.3 LIMITAÇÕES E CRÍTICAS DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Embora o orçamento seja considerado uma das principais ferramentas de planejamento e controle nas organizações contemporâneas, ele não está livre de limitações e críticas. Dentre elas, Padoveze (2005, p. 175) destaca algumas principais:

- a) demasiado engessamento na estruturação de objetivos e metas;
- b) falta de cultura orçamentária;
- c) falta de alinhamento do orçamento com as tecnologias de informação;
- d) falta de capacidade de acompanhar a dinâmica do mercado;

- e) dificuldade de estimação de períodos voláteis e sazonais para alguns setores específicos;
- f) não compatibilidade com situações de variações constantes de preços;
- g) são consumidores de recursos e tempo;
- h) são barreiras para a flexibilização e instigação de mudanças na empresa;
- i) são demasiadamente focados nos custos e pouco focados na criação de valor a empresa;
- j) fortalecem o controle e o comando vertical;
- k) encorajam a competição excessiva no ambiente organizacional;
- l) reforçam barreiras departamentais;
- m) são reajustados e reavaliados com pouca frequência;
- n) entre outros.

Diante da identificação de algumas das principais limitações e críticas do orçamento empresarial, deve-se relevar o papel do gestor em estabelecer uma relação da ferramenta com as necessidades de controle e planejamento da empresa, observando os principais princípios apresentados e alinhando sua estrutura aos objetivos, efetivando uma ferramenta potencializadora de valores por meio de suas efetivas contribuições, evitando cenários extremamente limitados.

O controle orçamentário é uma peça importante de acompanhamento na gestão empresarial. Com ele pode-se projetar os custos de um determinado empreendimento, produto ou serviço, encontrar a melhor estratégia de produção, acompanhá-la, e ao final analisar os possíveis desvios, para mais ou para menos, ocorridos nas suas mais diversas fases evolutivas.

É comum ao gestor planejar as ações que serão desenvolvidas em um determinado período de tempo pela sua empresa. Esse planejamento só terá êxito se acompanhado do respectivo orçamento. Tal orçamento nada mais é do que a valoração da sobreposição dos vários eventos que simultânea e concomitantemente acontecem nesse período de tempo dentro da empresa. Cabe ao gestor organizá-los de maneira que ao final do período pré-estabelecido sejam medidos e analisados os resultados de tais operações.

É importante, porém, que fique claro que o orçamento por si só não serve para muita coisa. Uma das principais funções do orçamento é que ele, quando levado a sério, obriga a todos os gestores das diversas áreas envolvidas a se esforçarem para

alcançar os objetivos e metas planejadas e é esse engajamento que eleva o padrão de benefícios para todos: melhor produto, menor custo, maior lucratividade e maior satisfação geral.

O orçamento não trabalha tão somente com valores monetários. Ele também pode expressar os recursos humanos e materiais existentes na empresa, a necessidade de treinamento, o relacionamento com os clientes e fornecedores, o potencial e as necessidades do mercado, dentre outros valores menos expressivos, mas muito importantes.

É de grande importância a utilização do orçamento como instrumento gerencial. Para isso, é necessário ter bem claro o que se pretende fazer com esse orçamento (um produto, um serviço, uma obra ou controlar um período de gestão empresarial) e ainda trabalhar com dados muito confiáveis e sempre de maneira muito prudente. Assim, cria-se a base do orçamento sólido e com base nele podem-se criar as variantes necessárias aos administradores: versão muito conservadora, conservadora, animadora, muito animadora, e assim sucessivamente. A integração do planejamento x orçamento x contabilidade é de suma importância numa organização. É na contabilidade que se buscam todas as informações numérico-estatísticas dos eventos realizados pela empresa e que são necessárias para a elaboração do orçamento. Esses números refletem o que é a empresa e o que ela carrega em sua estrutura. Buscar números em outra empresa (serve em última análise tão somente como parâmetro de comparação) não vai refletir os valores daquela e sim os desta, e isso poderá distorcer em muito o orçamento da organização, levando a resultados finais completamente distorcidos e às vezes inexplicáveis.

É importante também deixar claro aos profissionais da área e aos gestores que não existem modelos pré-definidos de planos de orçamentos e/ou planos de contas contábeis. Estes devem sempre se adaptar à necessidade das empresas e/ou aos produtos ou serviços orçados para melhor identificar seus componentes, quer na sua capacidade de geração de receitas, quer na necessidade da utilização de valores em custos e despesas.

A utilização efetiva da técnica orçamentária permite, em última análise, fazer uma contabilidade ao contrário, ou seja, antes de acontecer os fatos os mesmos são previstos e analisados. Com as modernas técnicas hoje existentes, fica mais fácil o acompanhamento permanente de possíveis distorções e a tomada de decisões

corretivas ao longo do percurso, permitindo, assim, uma boa gestão e a certeza da concretização dos planos traçados. A contabilização a posteriori desses fatos só virão confirmar as ações que foram desenvolvidas até então, através da gestão orçamentária.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente artigo teve como objetivo identificar a importância do orçamento organizacional como suporte ao controle gerencial na implementação do planejamento estratégico empresarial.

Em primeiro plano foi apresentado uma revisão conceitual do tema com intuito de oferecer um suporte teórico para um melhor entendimento sobre o assunto, em sequência aprofundado o pleno entendimento das abordagens do orçamento aplicado a organizações privadas deixando a reflexão sobre suas efetivas contribuições e atribuições.

No estabelecimento de estratégias por meio da sua utilização a ferramenta demonstra que a utilização do orçamento como ferramenta de planejamento estratégico deve preceder suas virtudes em detrimento de suas limitações, favorecendo a flexibilidade, a dinamicidade e a estrutura do mercado, transparecendo aos interessados de forma inteligente os objetivos e suas respectivas ações para alcançá-lo, por meio do estabelecimento de previsões quantitativas que possibilitam efetivar controles e análises periódicas do ambiente interno com base nas variáveis dos ambientes propostos (interno e externo).

Nesse sentido, o orçamento empresarial emerge como uma virtuosa ferramenta facultativa de gestão, que apresenta limitações à medida que contribui e gera aprendizagem e expertise organizacional por meio das análises que instigam para sua efetiva funcionalidade, servindo como “estopim” da tentativa deliberada de melhor compreender o ambiente em que se está inserido.

O planejamento estratégico orçamentário permite aos gestores visualizar o futuro e determinar objetivos que serão mensurados e perseguidos para o sucesso da organização. O planejamento estratégico orçamentário permitirá que a empresa siga um roteiro, através de uma ferramenta que auxiliará nas tomadas de decisões em busca de tais objetivos determinados. O planejamento estratégico orçamentário

permite aos gestores visualizar o futuro e determinar objetivos que serão mensurados e perseguidos para o sucesso da organização

## REFERÊNCIAS

ANDION, M. C.; FAVA, R. Coleção gestão empresarial. Curitiba: FAE, Associação Franciscana de Zensiuo Senhor Bom Jesus, 2002.

BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003

GUINDANI, AT; GUINDANI, R A; MARTINS, Tomas Sparano CRUZ, J. A. W. Planejamento estratégico orçamentário: Ibplex, 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. Fundamentos de metodologia científica. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, T. S.; GUINDANI, R. A. Estratégia e competitividade. 1.ed. Curitiba: InterSaberes, 2013.

MORAES, José Rabello e SÁ, Carlos Alexandre. O orçamento estratégico: uma visão empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

OLIVEIRA, D. P. R. de. Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria avançada. São Paulo: Thomson, 2005.

\_\_\_\_\_. Controladoria básica. São Paulo: Thomson, 2004.

\_\_\_\_\_. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 4 ed. São Paulo: editora Atlas, 2004.

SERTEK, P.; GUINDANI, RA; MARTINS, M.S. Administração e planejamento estratégico. 2 ed. Curitiba: Ibplex, 2008.